

# 税收公共化：费改税成功的基点

张 馨(厦门大学经济学院财政系, 福建 厦门 361005)

**乱** 收费问题由于其涉及面之广, 影响面之大, 复杂性之高, 使得税费改革既有很大重要性, 又极为困难和复杂, 尤其是农村的税费改革更是如此, 它甚至被称为是农村的“第三次革命”。然而, 从1990年代后期明确开展费改税以来, 好几年过去了, 人们付出了巨大努力, 也取得了种种进展, 乱收费现象也有了很大收敛, 但至今问题仍未根本解决。

就乱收费现象来看, 它是一个国家社会经济各种矛盾的集中反映, 其成因是错综复杂的, 其根治也必须是综合性全方位的。尽管人们为此开出了多种多样的药方, 但笔者认为, 乱收费其实是我国财政, 其中尤其是税收尚未公共化的典型表现, 其根本解决只能有赖于我国税收公共化变革的根本进展。

就政府收费和税收来看, 它们都是政府的收入形式, 但又是两个不同的财政范畴, 有着不同的规范要求和制度约束, 适用于不同的财政经济活动, 尤其是在市场经济下, 它们之间有着相对

明晰的界限, 基本上是不会混淆的。那么, 政府收费问题的解决, 怎么会扯到政府收税上去, 而与税收公共化问题联系起来呢?

“税收”一词, 代表着政府的收入活动, 一方面是政府税款的取得, 另一方面则是人们税款的缴纳, 它直接形成的是税款征纳双方的关系。“政府收费”一词, 也代表着政府的收入活动, 一方面是政府费款的收入, 另一方面则是人们费款的支付, 它直接形成的是费款收付双方的关系。同为政府取得财政收入的形式, 这是税收和政府收费的基本共同点。但“税款”的课征和缴纳, 与“费款”的收入与支付, 两者区别也是明显的, 它们毕竟是两个不同的财政范畴。正是它们之间的这种既相同又区别的关系, 决定了必须依靠税收的公共化, 才能根本解决乱收费问题。

—  
税收和政府收费之间的共同点, 决定了必须依靠税收的公共化, 才能解决乱收费问题:

## 1. 税费之间的可转换性

众所周知, 政府的各种收入形式之间, 是不存在严格界限的。当政府为了取得所需收入, 而正常的收入渠道受限制与受阻碍之时, “堤内损失堤外补”; “大路不走走小路”往往采用收入形式转换的办法, 绕开正常渠道, 撇开原有方式, 转而采用其他形式, 就是其必然的选择。当然, 其前提是其收入形式能够随意膨胀。中外财政史尤其是20余年来的改革史, 提供了这方面充分的例证, 乱收费就是其典型表现。之所以出现严重的乱收费现象, 就是因为地方、部门和单位为了膨胀收入, 绕开税收这一约束力相对强的形式, 而选择了约束力相对弱的收费方式的结果。

人们还曾经就改革的名称发生过争论: 是称为“税费改革”还是“费改税”为好? 就是因为许多政府收费, 其实质就是税收, 就是地方政府、部门和单位在借“费”之名收税。为此, 通过税收的公共化变革, 全方位地规范和约束政府的税收行为, 使之不能借费之

名行税收之实，本身就是对乱收费问题的整治与取缔。

## 2. 税费之间的模糊性

同为政府的收入形式，税与费之间有时是难以截然分开的，现实生活提供了这方面许多例证。如1980年代的“能源交通重点建设基金”和“预算调节基金”，就其实质来看完全是税收，但却冠以“基金”之名进行政府收费。又如目前关于开征社会保险费还是社会保险税之争，一个重要原因就在于，与社会保险活动相联系的基金征纳，是税费两种性质兼而有之的，从而采用“税”还是“费”的方式，都是有其合理性的，其选择也就具有了灵活性。

进一步看，社会保险活动的“社会性”决定了即使采用“社会保险费”的形式，其征收也有着一定的强制性、无偿性和固定性，而这是其他政府收费形式所没有的，即它有着一定的“社会保险税”实质；反之，即使采用“社会保险税”的形式，其保费的支付在一定程度上也仍然是与参保人的缴款状况直接挂钩的，从而又有着一定的“社会保险费”的实质。

两者之间界限的这种模糊性表明，在市场经济下，政府收费只是税收方式的补充，是税收方式在某些特定领域的延伸，换言之，是政府服务有着明确的服务对象时，采用的特殊收入方式。西方学

术界甚至认为，政府收费本质上就是税收，是特殊的收益税。正因如此，如果就收费谈收费的整治，是没有涉及问题的根源。这就需要穷本溯源，通过税收的公共化来真正解决问题。

## 3. 税费共有的政治权力背景

作为政府活动，税与费的课征，都是在一定的政治权力支撑下进行的。乱收费的实质，就是政府权力的不受约束，至少没有受到应有的约束。这就不难理解，为什么乱收费总是与乱收税相联系的。一般来讲，只有能够乱收税，才能够乱收费；而乱收费的存在，一定有着乱收税，是乱收税的延伸与扩大。换言之，高度规范的税收与紊乱的政府收费不可能并存，反之亦然。在市场经济下，税收是政府的基本收入形式，收费只是补充形式。这样，社会公众对于政府权力的约束，首先应当是税收行为的约束。一旦约束和规范了政府的税收行为，就意味着政府权力已经基本上受到约束和规范，乱收费的整治，也就指日可待了。

反之，如果改革仅仅只限于政府收费制度，约束和规范的只是一小部分的政府权力，只是次要的政府行为，并不能够保证整个政府行为的规范化和合理化。这是舍本逐末，头痛医头、脚痛医脚，是不可能解决根本问题的。

当然，如果只有税收制度的改革，而没有政府收费制度的规范，在紊乱恶化收费状况的冲击下，税收课征活动是不可能规范有序的。这就必须将税收公共化变革延伸到政府收费上来，从而将政府收费制度也全面地公共化。

## 二

税收和政府收费之间的不同点，也决定了必须依靠税收的公共化，才能解决乱收费问题：

### 1. 税费体现不同的权利关系

就税收来看，它是国家或政府凭借政治权力课征的，直接具有强制和无偿的形式特征。换言之，在税款的缴纳与政府活动之间，没有直接的对应关系。不管税款缴纳者愿意与否，只要发生了税法规定的应税行为，他就必须纳税。而就政府收费来看，尽管也有政治权力介于其中，根本上也凭借政治权力开展活动，但其形式特征则是自愿性和有偿性。换言之，在费用的缴纳与政府活动之间，存在着直接的对应关系。付费人直接获得了政府提供的服务，或使用了政府提供的设施，并且往往是自己主动选择的结果。

正因如此，税收似乎更多的是“公”权力的体现，而政府收费则保留了一定的“私”权利。这样，如果说乱收税体现的是公权力运用中的紊乱和失控，那么，乱收费则意味着私权利维护中的旁落和凋零。前者是公权力没有受到私权利应有的约束与规范的表现，

应指出的是，这样讲并不等于笔者认为社会保险税的开征在目前的我国是可有可无的。出于保证社会保险基金收入等其他原因，笔者是赞同开征社会保险税的。

而后者则是公权力不仅未受到约束,反而还践踏和危害了私权利的结果。因此,解决之道,都在于公权力受到根本约束与规范。由此可知,现阶段我国乱收费问题的根本解决,也同样是公权力的约束,是政府权力被置于市场和资本的決定与控制之下,其基本手段就是税收的公共化。我国税收能否公共化,就成为税费改革能否最终成功的基本条件。

## 2 税费有着不同程度的公共性

在市场经济下,税和费有着不同的公共性外表,是不同程度的公共性的具体形式。就税收来看,它是政府为全社会提供公共产品所收取的价格,从而有着鲜明的公共性;相反,收费则是政府直接为个人或单位提供服务所收取的费用,直观地表现较强的私人性,尽管其背后有着根本的公共性也罢。公共性的差别,决定了税费在公共财政中的不同地位与作用:

(1)公共财政的直接源头,是税收公共性的逐步独立。1215年《大宪章》的签署,导致英格兰某些直接税的決定权转到贵族会议手中,换言之,是税收最初的公共化,开启了财政制度公共化世界性变革的闸门。相反,政府收费不仅不具有这种历史作用,反而是税收公共化过程中,被迫从封建性的“苛捐杂税”,转变成为市场

性的“政府收费”。无论是其具体形式,还是占财政收入比重,都按照市场经济的要求发生了根本性变化。因此,历史进程本身就是通过税收的公共化,才解决了政府的乱收费问题的。

(2)税收鲜明的公共性,最好地适应了市场经济对财政收入的根本要求,决定了税收成为市场经济下财政收入唯一的基本形式,承担起了取得绝大部分财政收入的任务。至于其他的财政收入形式,包括政府收费,不管它们曾经起过什么作用,有过多么辉煌的历史,最终都退居次要的补充地位。我国的市场化改革进程也是这么体现的,在改革最初的几年内,税收就成为预算收入惟一的基本形式。因此,没有税收这一基本收入形式的公共化,就不可能有整个财政制度的公共化,也就谈不上政府收费形式的公共化。

## 三

在不同的经济体制下,政府收费有着不同的状态,它们实际上折射的都是政治权力是否受到有效约束的问题。

在自然经济下,典型的如封建时期的我国,乱收费甚至是某种常态,只不过当时使用的是“苛捐杂税”和“横征暴敛”等词罢了!乱收费现象的出现,往往是中央集权松弛,中央权威旁落,地

方势力坐大的直接结果。财政活动是由各层次政府和各个机构共同承担,是由大大小小的官吏直接进行的。当专制皇权强大并愿意加以约束时,大小官吏就刮不起多大的乱收费之风;反之,乱收费之风只能是愈刮愈烈。可见,乱收费是与政治权力失去自我约束能力相联系的。

在计划经济下,统一配置社会资源的体制本性,决定了此时中央政府必须高度集中整个社会的财政经济管理权力,从而根本否定了乱收费存在的可能性。(1)地方政府和各部门、各单位只拥有极少的财权财力,它们的活动范围,基本上限制于中央统一的规章制度政策中。此时它们即使想乱收费,在中央政府的强有力约束与限制下,是难以做到的。

(2)从中央政府来看,它已经通过企业利润分配制度、税收制度、财政体制以及统一工资制度、价格制度等,将全社会一切可能的财力,都集中到自己的手上,而根本无需乱收费。政府也无法通过新的收费方式,扩大自己的财政收入。这种本性的要求加上制度的限制,使得整个政治权力处于有效的自我约束之中。

在市场经济下,政府不能侵犯市场和资本根本利益的体制本性,决定了其财政活动受到社会公众强有力的约束与限制,不仅税收,而且政府收费都处于法治状态下,政府及其官员基本上无法随心所欲地行事。乱收费现象

笔者认为,历史上经常谈到的“苛捐杂税”,其实往往是“费”而不是“税”。在封建家天下的状态下,它们很大程度上具有私人收入形式的性质。

之所以在现代西方国家绝迹，其直接原因，就是政治权力受到外力强有力的约束。

市场化改革打破了对政治权力的计划约束机制，却没有形成相应的市场约束机制。在这种背景下，乱收费乃至乱收税问题的凸显与泛滥就不可避免了。一方面，中央政府对地方、部门、单位乃至官员个人的约束力大为弱化，地方、部门和单位获得了前所未有的财权财力，拥有了自身的利益，并能够自主地甚至是独立地追求之。另一方面，至今为止，我国的改革进程仍然是处于政府的支配下，市场和资本及社会公众还难以有效约束政府的行为。于是，地方政府及其部门和单位无限膨胀自己收入的欲望，一旦失去了中央政府的强有力约束和压抑，立即就转化成为现实的冲动而日益泛滥起来。

历史是不可逆转的，计划经济下和自然经济下依靠政府自我约束去避免乱收费的模式，早已为历史所淘汰。在市场化改革中，只能依靠社会公众、依靠法治形成对政府的外部约束，才能解决乱收费问题。税收公共化的基本方式和途径，就是税收制度必须经由立法程序确立，政府只能依法而不能违法课税，其实质就是社会公众依靠税法根本决定和约束了政府行为。

#### 四

严重的乱收费现象，是封建

因素在我国仍然顽强存在并发挥强烈影响和重大作用的典型表现。

如果说正常的政府收费，是付费人为了获得政府提供的服务，按照正常的制度要求支付的，它往往是付费人自愿选择了政府的相关服务的结果，那么，“乱”收费即超出付费人自愿和需要的政府收费，它在形式上就具有了强制、无偿和相对固定的特征，换言之，它已经有着鲜明的税收的形式特征，却缺乏税收的公共产品价格实质。这样，乱收费就不仅直接地，而且还根本地侵犯了付费人的利益，受到付费人抵制和规避是必然的。

于是，国家或政府强制能力的大小，与付费者抵制能力的大小，就构成政府收费活动的相互制衡因素。两者力量的消长，就决定着收费数额的状况。我国封建政体的专制性集中性，和小农经济的脆弱性分散性，使得平民百姓是无力抵制封建官吏的横征暴敛的。但是，封建社会以农立国，横征暴敛在民不聊生的同时，也根本危及封建统治。为此，封建皇权又必须制约之，使各种征调活动不能不有所收敛。

封建专制皇权是依靠大大小小的各级官吏来统治的，而税费的征调更是必须依靠地方官员，尤其是乡官胥吏动用专制权力来完成，这实质上是赋予了各级官吏以各种方式搜刮民脂民膏的天然能力。我国封建社会乱收费几乎从未绝迹过，充其量只是程度

的差别而已，其严重者就成为横征暴敛。

我国有着严重的封建传统，近年来的“乱收费”问题，是封建性尚未根本清除的表现：（1）乱收费这种混乱无序、随意诛求的分配现象，大体上是依靠人治手段实现的，而人治状态从本性上讲是封建性的。（2）乱收费还是某种依附关系存在的表现。当然，百年沧桑，封建依附关系在我国早已废除，但在户籍制度和其他制度政策措施等的限制下，我国民众尤其是农民仍处于某种依附关系中，如城市居民对于单位，农村居民对于村社，单位对于某级政府等都如此。面对着权力持有者的予取予与，依附者仍然难以有效抵御，收费之“乱”即由此而起。（3）乱收费现象之所以在农村更为严重和难以阻止，显然是与农村的封建传统更为沉重相联系的。

分析至此就不难理解，为什么历史上的税收公共化过程，不仅是政府收费逐步转向公共化和规范化的过程，而且更是封建制度被逐步否定和淘汰的过程。同样地，我国乱收费现象的根除，就不仅限于政府收费制度本身的改革，更在于约束和限制政府以强制和无偿形式的课征能力。这就需要否定各种残存的封建依附关系，而税收的公共化恰好直接否定着封建的依附关系。从这个意义上看，要解决乱收费问题，也必须走税收公共化之路。

